Санкт-Петербургский государственный университет

Кафедра административного и финансового права

**Контролируемые сделки в налоговом праве Российской Федерации**

Выпускная квалификационная работа

студента 2 курса магистратуры

группы 18.М10-ю

очной формы обучения

Суворова Юрия Александровича

Научный руководитель:

доцент, кандидат юридических наук

Овсянников Сергей Вадимович

Санкт-Петербург

2020 год

**Содержание**

[Введение 3](#_Toc36675400)

[Глава 1. Понятие и признаки контролируемой сделки в действующем налоговом праве РФ 7](#_Toc36675401)

[§1. Категория контролируемых сделок в налоговом праве России 7](#_Toc36675402)

[§2. Категория взаимозависимых лиц в налоговом праве России 19](#_Toc36675403)

[§3. Сделки, не признаваемые контролируемыми 31](#_Toc36675404)

[Глава 2. Процедура признания сделок контролируемыми 34](#_Toc36675405)

[§1. Проверка контролируемых сделок Федеральной налоговой службой 34](#_Toc36675406)

[§2. Предоставление документов по контролируемой сделке 45](#_Toc36675407)

[§3. Уведомления о контролируемых сделках 48](#_Toc36675408)

[Заключение 50](#_Toc36675409)

[Список использованной литературы 53](#_Toc36675410)

# **Введение**

В условиях современной рыночной экономики, по общему правилу свободной от государственного регулирования цен на материальные блага, цены определяются на основе баланса спроса и предложения на товары, работы, услуги.

Тем не менее, это не означает отсутствия государственного регулирования (надзора) за ценообразованием, так как, как показала мировая практика, возможны злоупотребления со стороны участников экономических отношений, выражающиеся в преднамеренном искажении цен.

Следует отметить, что, среди прочего, для государства важно пресекать злоупотребления в сфере ценообразования еще и в той связи, что не корректное, не соответствующее реальному положению дел ценообразование может повлечь некорректное отображение налоговой базы, то есть, стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения (пункт 1 статьи 53 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, на основе вышеизложенного следует сделать вывод, что манипуляция ценами субъектами экономической деятельностью является непосредственной угрозой экономической безопасности Российской Федерации, является фактором, сдерживающим экономический рост нашего государства, а также приводящим к неспособности государства решать стоящие перед ним задачи и проблемы, выполнять свои обязательства перед гражданами Российской Федерации, включая, но не ограничиваясь, обязательства, предусмотренные Конституцией Российской Федерации и нормами международных договоров, обычаев, общеобязательных правил деятельности и взаимоотношений государства и иных субъектов, закрепленных на международном в том числе уровне.

При этом государственный бюджет Российской Федерации не получает большие количества денежных средств от налогоплательщиков. Вследствие этого, государственный бюджет Российской Федерации становится неспособным финансировать выполнение задач, стоящих перед нашим государством, в том числе задач социального обеспечения определенных слоев населения.

В связи с этим Федеральным законом "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения" от 18.07.2011 № 227-ФЗ (далее – 227-ФЗ), наш Налоговый кодекс был дополнен Разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», предусматривающий полномочия Федеральной налоговой службы России по контролю цен в сделках между так называемыми «взаимозависимыми лицами». Данный закон вступил в силу с 1 января 2012 года.

Целью принятия данного закона, по нашему мнению, послужила острая необходимость обеспечить справедливое рыночное ценообразование путем уточнения перечня взаимозависимых лиц, более четкого определения понятия и перечня контролируемых сделок, выработки механизмов налогового контроля и методов определения реальных рыночных цен, правильного налогообложения операций между взаимозависимыми лицами и так далее.

В целях контроля цен между взаимозависимыми лицами (а, как представляется, именно в этой сфере наиболее вероятны налоговые злоупотребления применительно к ценообразованию) в доктрине и практике было разработано так называемое понятие «трансфертной цены».

Определение данного понятие размещено даже на официальном сайте ФНС России, что, на наш взгляд, лишний раз подчеркивает озабоченность нашего государства государственным надзором за ценами. В соответствии с ним, «т**рансфертная цена** – это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между различными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний. Деятельность по установлению цен между такими компаниями называется трансфертным ценообразованием»[[1]](#footnote-2).

Законодательно были предусмотрены правила трансфертного ценообразования и правила уведомления налоговых органов о сделках между взаимозависимыми лицами. Однако на практике такие правила обременительны для бизнеса, кроме того, недобросовестные участники оборота все равно предпринимают попытки минимизировать свои затраты за счет ухода от уплаты налогов искусственным путем. Поэтому часто представители предпринимательства совершают попытки создать видимость об отсутствии признаков контролируемости сделки. Для этого группа реально связанных между собой налогоплательщиков создает видимость отсутствия взаимозависимости.

Поэтому невозможно не согласиться, что дальнейшее изучение и совершенствование понятия контролируемых сделок является актуальной и очень животрепещущей задачей, которая стоит перед учеными-исследователями, практиками, правоприменителями, и, конечно, законодателем. Нужно четко понимать, какие сделки следует контролировать, каким образом распознать недобросовестность участников оборота уйти и их попытки из-под понятия контролируемых сделок.

Актуальность темы предложенного диссертационного исследования в первую очередь недостаточностью комплексных научных разработок по рассматриваемой теме, несмотря на то, что 227-ФЗ вступил в силу 8 лет назад, возникающие в практике правоприменения вопросы о возможности отнесения тех или иных сделок к понятию контролируемых. При всем при этом на настоящий момент судебной практики, на основе которой можно было бы сделать дополнительные выводы о критериях признания сделок контролируемыми, к сожалению, не так много. Законодатель же идет по пути точечного регулирования, то есть, расширения списка контролируемых сделками различными частными случаями, а не формулированием общих понятий и терминов.

Кроме того, на наш взгляд в отечественной литературе недостаточно изучен вопрос о регулировании понятия крупных сделок в зарубежных юрисдикциях и, как следствие, не сделаны выводы о возможности рецепции тех или иных подходов в отечественном правопорядке.

Упомянуты выше обстоятельства предопределили выбор темы, постановку целей и задач настоящего исследования.

Резюмируя вышеизложенное, кратко сформулируем цели и задачи настоящего исследования:

1. Изучение закрепленного в законе понятия и выявление ключевых признаков контролируемых сделок;
2. Изучение и оценка положений действующего законодательства Российской Федерации о порядке отнесения тех или иных сделок к категории контролируемых;
3. Сравнительно-правовой анализ понятия контролируемых сделок в доктрине и практике зарубежных государств;
4. Анализ законодательства в отношении налогового контроля в отношении контролируемых сделок.

# **Глава 1. Понятие и признаки контролируемой сделки в действующем налоговом праве РФ**

## §1. Категория контролируемых сделок в налоговом праве России

В соответствии с п. 2 ст. 40 НК РФ, налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам исключительно в следующих случаях (подчеркивание мое – *Ю.С.)*:

1) между взаимозависимыми лицами;

2) по товарообменным (бартерным) операциям;

3) при совершении внешнеторговых сделок;

4) при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Данный перечень является по своей природе исчерпывающим; в остальных случаях, как гласит пункт 1 упомянутой статьи, предполагается, что цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки, является соответствующей уровню рыночных цен.

Следует отметить, что после принятия Федерального закона 227-ФЗ перечень сделок, в отношении которых может осуществляться контроль со стороны налоговых органов РФ, был существенно уточнен и расширен. В частности, сказано, что контролируемыми являются сделки между взаимозависимыми лицами, а также приравненные к ним сделки.

Но главное уточнение состоит в том, что в статье 105.14 НК РФ указано, что не все сделки между взаимозависимыми лицами являются контролируемыми, а только те, которые заключены между взаимозависимыми лицами между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, а также соблюдается ряд условий. Установлены также ограничения по сумме для признания некоторых видов сделок контролируемыми.

С течением времени, как мы видим из закона, законодатель все расширяет перечень сделок, признаваемых контролируемыми, а также список исключений из перечня контролируемых сделок.

Одно из главных изменений произошло с принятием Федерального закона № 302-ФЗ от 03.08.2018, который расширил и уточнил критерии признания сделки контролируемой. В частности, законодатель уточнил так называемый суммовой критерий для признания сделки контролируемой – 1 миллиард рублей для сделки между резидентами Российской Федерации и 60 миллионов рублей для сделки с иностранными взаимозависимыми лицами или иностранными не взаимозависимыми лицам, являющимися посредниками. Данный суммовой критерий действует лишь при том условии, что сделка по своим характеристикам соответствует иным критериям, установленным статьей 105.14 НК РФ. В соответствии с п. 9 рассматриваемой нами статьи, суммовой критерий считается путем сложения сумм полученных доходов по таким сделкам с одним лицом (взаимозависимыми лицами) за календарный год с учетом порядка признания доходов из главы 25 НК РФ, при этом сумма соответствующих расходов для целей определения контролируемости сделки не учитывается. При определении суммы доходов по сделкам федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, для целей настоящей статьи вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню с учетом положений глав 14.2 и 14.3.

Таким образом, на сегодняшний день перечень контролируемых сделок большой и запутанный, и, как мы полагаем, наиболее верным решением будет составить таблицу таких сделок в иллюстративных целях, а не перечислять их в тексте основной части работы. Соответствующую таблицу можно найти ниже (см. Таблица № 1 к настоящей работе).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Таблица № 1 | | | |
| **№** | **Качественная характеристика признания сделки контролируемой** | **Суммовой критерий** | **Ссылка на норму (нормы) законодательства** |
| 1 | Совокупность сделок по реализации (перепродаже) товаров (выполнению работ, оказанию услуг), совершаемых с участием (при посредничестве) лиц, не являющихся взаимозависимыми (с учетом особенностей, предусмотренных настоящим подпунктом).  Указанная в настоящем подпункте совокупность сделок приравнивается к сделке между взаимозависимыми лицами, не принимая во внимание наличие третьих лиц, с участием (при посредничестве) которых совершается такая совокупность сделок, при условии, что такие третьи лица, не признаваемые взаимозависимыми и принимающие участие в указанной совокупности сделок:   1. не выполняют в этой совокупности сделок никаких дополнительных функций, за исключением организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом; 2. не принимает на себя никаких рисков | 60 миллионов рублей. | Пп. 1 п. 1 и абз. 1 п. 3 ст.105.14 НК РФ. |

| Продолжение Таблицы № 1 | | | |
| --- | --- | --- | --- |
|  | и не используют никаких активов для организации реализации (перепродажи) товаров (выполнения работ, оказания услуг) одним лицом другому лицу, признаваемому взаимозависимым с этим лицом. |  |  |
| 2 | Сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли, если предметом таких сделок являются товары, входящие в состав одной или нескольких из следующих товарных групп:  1) нефть и товары, выработанные из нефти;  2) черные металлы;  3) цветные металлы;  4) минеральные удобрения;  5) драгоценные металлы и драгоценные камни.  *прим. 1: относительно толкования термина «внешняя торговля товарами», см., пожалуйста, ст. 2 Федерального закона от 08.12.2003 № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».*  *прим. 2: иные внешнеторговые сделки, если таковые заключаются между взаимозависимыми лицами, также являются контролируемыми (Письмо Министерства финансов РФ от 24.04.2012 № 03-01-18/3-57).*  *прим. 3: сопутствующие сделки (напр., приобретение экспортного товара на внутреннем рынке) не являются контролируемыми на основании данного законоположения, т.к. буквально не относятся к внешнеторговым)[[2]](#footnote-3).* | 60 миллионов рублей. | Пп. 2 п.1, абз. 1 п. 3, п. 5 и п. 6 ст. 105.14 НК РФ. |
| 3 | Сделки, одной из сторон которых является лицо, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 284 НК РФ. В целях настоящего подпункта, если деятельность российской организации образует постоянное представительство в государстве или на территории, включенных в перечень, указанный в настоящем подпункте, и анализируемая сделка связана с этой деятельностью, то в части этой анализируемой сделки такая организация рассматривается как лицо, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в указанный перечень. | 60 миллионов рублей. | Пп. 3 п.1 и абз. 1 п. 3 ст. 105.14 НК РФ. |
| 4 | Сделка между взаимозависимыми лицами, местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства всех сторон и выгодоприобретателей по которой является Российская Федерация, признается контролируемой (если иное не предусмотрено пунктами 3, 4 и 6 настоящей статьи) при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств: | 1 миллиард рублей. | П. 2 и абз. 2 п. 3 ст. 105.14 НК РФ |
| 4.1 | Стороны сделки применяют разные ставки по налогу на прибыль организаций (за исключением ставок, предусмотренных пунктами 2 - 4 статьи 284 НК РФ) к прибыли от деятельности, в рамках которой заключена указанная сделка; |
| 4.2 | Одна из сторон сделки является налогоплательщиком налога на добычу полезных ископаемых, исчисляемого по налоговой ставке, установленной в процентах, и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для указанной стороны сделки объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах; |
| 4.3 | Хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком, применяющим один из следующих специальных налоговых режимов: систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (если соответствующая сделка заключена в рамках такой деятельности), при этом в числе других лиц, являющихся сторонами указанной сделки, есть лицо, не применяющее указанные специальные налоговые режимы; |
| 4.4 | Одна из сторон сделки освобождена от обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций; |
| 4.5 | Сделка удовлетворяет одновременно следующим условиям:   1. одна из сторон сделки является налогоплательщиком, указанным в пункте 1 статьи 275.2 НК РФ, и учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со статьей 275.2 НК РФ; 2. любая другая сторона сделки не является налогоплательщиком, указанным в пункте 1 статьи 275.2 НК РФ, либо является налогоплательщиком, указанным в пункте 1 статьи 275.2 НК РФ, но не учитывает доходы (расходы) по такой сделке при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии со статьей 275.2 НК РФ; |
| 4.6 | Хотя бы одна из сторон сделки является исследовательским корпоративным центром, указанным в Федеральном законе "Об инновационном центре "Сколково", либо участником проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 года № 216-ФЗ "Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации", применяющими освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость в соответствии со статьей 145.1 части второй НК РФ; |
| 4.7 | Хотя бы одна из сторон сделки применяет в течение налогового периода инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций, предусмотренный статьей 286.1 НК РФ; |
| 4.8 | Хотя бы одна из сторон сделки является налогоплательщиком налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья и доходы (расходы) по такой сделке учитываются при определении налоговой базы по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья. |
| 5 | По заявлению федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным настоящей статьей. | − | П. 10 ст. 105.14 НК РФ |

Как отмечается в отечественной литературе, при построении списка контролируемых сделок законодатель «исходил из того, какие именно экономические параметры сделки имеют значение для последующего формирования налоговых доходов бюджета, вводя контроль со стороны Федеральной налоговой службы только за определенными значимыми для публичного интереса сделками и действиями налогоплательщика»[[3]](#footnote-4). При этом, как мы видим из приведенной выше Таблицы № 1, законодатель использует исключительно точечное регулирование списка контролируемых сделок: ни в одной норме действующего законодательства не сформулировано определение термина «контролируемые сделки», не указаны какие-либо общие отличительные признаки таких сделок, на основе которых можно было бы в правоприменительной практике оперативно реагировать на новые схемы налоговых злоупотреблений. Насколько мы знаем, хоть сколько-нибудь значимых попыток законодателя сформировать такое общее определение на дату написания настоящей работы не было.

Нельзя не отметить, что список сделок, признаваемых в нашем праве контролируемыми, крайне сложен и включает в себя множество разных качественных критериев. Зарубежное законодательство знает примеры более простых подходов к определению критериев контролируемости сделок. К примеру, в законодательстве Республики Беларусь выделено всего три группы подлежащих контролю сделок:

1. Сделки по реализации недвижимого имущества;
2. Продажа или приобретение товаров, работ, услуг иностранным юридическим и (или) физическим лицам / у иностранных юридических и (или) физических лица (в том числе на основании посреднических договоров);;
3. Продажа или приобретение (в том числе на основании посреднических договоров) товаров, работ, услуг иностранным юридическим и (или) физическим лицам / у иностранных юридических и (или) физических лица по сделке, стороной которой является взаимозависимое лицо[[4]](#footnote-5).

В США контролируемыми признаются сделки между «взаимозависимыми лицами», некий аналог которых, по мнению некоторых ученых[[5]](#footnote-6), описан в ст. 482 Кодекса внутренних доходов (Internal Revenue Code). Налогоплательщики признаются контролируемыми, если они прямо или косвенно контролируются одними и теми же лицами. При этом такой контроль не всегда должен быть оформлен юридически, и может возникать на основании взаимной договоренности или общей цели двух или более налогоплательщиков действовать с намерением искусственно перераспределить налоговое бремя между этими налогоплательщиками.

Однако вернемся к отечественному правовому регулированию. На основании положений статьи 105.14 НК РФ выделить три главные группы контролируемых сделок:

* сделки между взаимозависимыми лицами;
* сделки, которые законодателем приравнены к сделкам между взаимозависимыми лицами;
* иные сделки, признаваемые контролируемыми судом по заявлению федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в сфере налогов, при наличии достаточных оснований полагать, что сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки.

Стоит, как представляется, отметить, что посредством краткого анализа Таблицы №1, можно прийти к выводу, что понятие контролируемых сделок используется законодателем еще и с целью пресечения злоупотреблений льготными режимами налогообложения и особыми статусами некоторых организаций (к примеру, резидентов «Сколково»), которые в силу своего преференциального положения имеют возможность занижать количество налогов, подлежащих к уплате в государственный бюджет (и, соответственно, могут потенциально использоваться недобросовестными предпринимателями в качестве ширмы, чтобы уменьшить налоговое бремя).

Следует сказать, что если налогоплательщик совершает контролируемую сделку, то положения НК РФ предоставляет ему ряд гарантий, дополнительных прав, а также ряд дополнительных обязанностей. В частности, налогоплательщик получает право обосновывать цену сделки, выбирать метод определения рыночной цены, которым должен будет впоследствии руководствоваться налоговый орган при проведении проверки (если только не докажет несостоятельность примененного налогоплательщиком метода).

Также в случае, если цены в контролируемых сделках между взаимозависимыми лицами не соответствуют рыночным, налогоплательщики наделяются правом добровольно скорректировать свои налоговые обязательства на основе рыночных цен, чтобы налоги были уплачены в бюджет в полном объеме. В данном предложении хочется подчеркнуть словосочетание «налоговые обязательства», так как сумма гражданско-правовой сделки остается неизменной. Как указано в Письме ФНС России от 13.12.2018 № 03-12-11/1/9081, «налогоплательщики в рамках гражданско-правовых отношений при заключении сделок между взаимозависимыми лицами не обязаны руководствоваться в вопросах ценообразования положениями НК РФ» (отметим, что это распространяется также и на другие контролируемые сделки). Иными словами, налогоплательщик в целях предотвращения санкций со стороны государства в лице налоговых органов, вправе именно для целей налогообложения применить иную цену, отличающуюся от цены гражданско-правовой сделки, самостоятельно определив уровень рыночных цен, и, соответственно, исчислив базу исходя из этой иной цены. Как и прогнозировалось изначально специалистами, данное законоположение не активно используется налогоплательщиками, так как все равно само по себе не исключает возможность пересчета налоговой базы (если налоговый орган не согласится с предлагаемой рыночной ценой по сделке) и доначисления штрафов и пени.

Таким образом, вводя особый контроль в сфере контролируемых сделок, законодатель специальным образом гарантирует ряд прав налогоплательщику – слабой стороне налоговых отношений, - и, посредством этого, регулирует деятельность властных органов.

Для налогоплательщика, заключающего сделки, относимые законом к контролируемым, установлены также и специфические обязанности. В частности, в соответствии со ст. 105.15 НК РФ, в отношении контролируемых сделок российский налогоплательщик обязан направлять в налоговую инспекцию по месту своего нахождения не позднее 20 мая каждого года так называемое уведомление о контролируемых сделках, совершенных в прошедшем календарном году (см. подробнее §3 Главы настоящего диссертационного исследования).

Кроме того, по требованию налогового органа в течение 30 дней налогоплательщик обязан представлять документы, которые имеют отношение к контролируемой сделке (группе однородных сделок). Состав таких документов и требования к ним приведены в ст. 105.15 НК РФ. Главная задача таких сведений состоит в том, чтобы обосновать используемую цену в сделке (подтвердить ее соответствие рыночной цене).

## §2. Категория взаимозависимых лиц в налоговом праве России

Из вышеприведенного краткого обзора различных видов контролируемых сделок мы уже увидели, что большую часть таких сделок составляют именно сделки между взаимозависимыми лицами.

В данном параграфе мы предпримем попытку разобраться в том, какие лица на сегодняшний день признаются законодателем и правоприменительной практикой взаимозависимыми.

Здесь следует еще сразу вставить ремарку, что тематика взаимозависимости лиц в отечественной исследовательской литературе разработана не в пример лучше тематики контролируемых сделок. Так, например, широко известны работы Е.В. Алтуховой в соответствующей области. Как, по нашему мнению, верно указано в одной из ее работ, «цель правового регулирования налоговых отношений с участием зависимых лиц – обеспечение фискальных интересов государства, законных интересов «независимых налогоплательщиков, и, в конечном итоге, обеспечение баланса частных и публичных интересов»[[6]](#footnote-7) (что в целом соответствует ранее сформулированной нами цели института контролируемых сделок в российском налоговом праве).

Нормативно закрепленное определение взаимозависимых лиц нашло свое закрепление в ст. 105. 1 НК РФ. В соответствии с п. 1 указанной статьи, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица, признаются взаимозависимыми для целей налогообложения. При этом для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами.

Таким образом, в соответствии с действующим законом, в категорию взаимозависимых попадают как физические, так и юридические лица, отношения между которыми влияют или потенциально могут влиять на результаты их коммерческих взаимоотношений. Потенциально взаимозависимость может возникать в разных сочетаниях: между физическими лицами, между юридическими лицами или между теми и другими.

В п. 2 ст. 105.1 НК РФ законодатель конкретизирует основания для признания лиц взаимозависимыми. В соответствии с этим законоположением, взаимозависимыми лицами признаются:

1) организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

2) физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов;

3) организации в случае, если одно и то же лицо прямо и (или) косвенно участвует в этих организациях и доля такого участия в каждой организации составляет более 25 процентов;

4) организация и лицо (в том числе физическое лицо совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта), имеющее полномочия по назначению (избранию) единоличного исполнительного органа этой организации или по назначению (избранию) не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) этой организации;

5) организации, единоличные исполнительные органы которых либо не менее 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) которых назначены или избраны по решению одного и того же лица (физического лица совместно с его взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта);

6) организации, в которых более 50 процентов состава коллегиального исполнительного органа или совета директоров (наблюдательного совета) составляют одни и те же физические лица совместно с взаимозависимыми лицами, указанными в подпункте 11 настоящего пункта;

7) организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа;

8) организации, в которых полномочия единоличного исполнительного органа осуществляет одно и то же лицо;

9) организации и (или) физические лица в случае, если доля прямого участия каждого предыдущего лица в каждой последующей организации составляет более 50 процентов;

10) физические лица в случае, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

11) физическое лицо, его супруг (супруга), родители (в том числе усыновители), дети (в том числе усыновленные), полнородные и не полнородные братья и сестры, опекун (попечитель) и подопечный.

В рамках настоящего диссертационного исследования мы не будем подробно останавливаться на каждом из приведенных выше критериев, так как это не является непосредственной темой данной работы, а рассмотрение каждого из пунктов заняло бы много времени. Отметим лишь, что представленный список является открытым, так как в соответствии с п. 7 ст. 105.1 НК РФ, суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами обладают признаками взаимозависимости. Как правило, при рассмотрении подобных дел суды обращают внимание на возможность одного лица непосредственно влиять на условия и результаты совершаемых другим лицом сделок, а также влиять на процесс формирования воли и (или) принятие решений.

Установление взаимозависимости производится судом с участием налогового органа и налогоплательщика в ходе рассмотрения дела об обоснованности принятого налоговым органом решения о доначислении суммы налога либо при разрешении требований налогового органа о взыскании доначисленной задолженности (пп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ). При этом взыскание доначисленной таким образом суммы налога происходит только в судебном порядке (см. п. 11 Постановления Пленума Вас РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В связи с этим стоит вспомнить позицию Конституционного суда РФ, выраженную в Определении от 4 декабря 2003 г. № 441-О, где была высказана мысль, применительно, правда, к старому регулированию, содержавшемуся в статье 20 НК РФ, что суд вправе учесть любые обстоятельства при рассмотрении сделки и результатов ее совершения, а значит, может признать лица взаимозависимыми не только в указанных в законе случаях, если отношения между лицами объективно могут повлиять на цены в сделках между ними. Однако соответствующее полномочие суда должно быть прямо указано в законе. Данное право судебного органа, представляется, правомочие проистекает из принципа независимости судебной власти и объективного правосудия. Эту позицию, представляется, можно применить и в отношении действующего регулирования в ст. 105.1 НК РФ.

Как указано в «Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», утверждённого Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г. (процитируем), «помимо указанных формально-юридических признаков взаимозависимости пунктом 7 статьи 105.1 НК РФ суду предоставлено право признать лица взаимозависимыми по иным основаниям - если отношения между этими лицами содержательно (фактически) обладают признаками, указанными в пункте 1 статьи 105.1 Кодекса, то есть имеется иная возможность другого лица определять решения, принимаемые налогоплательщиком. Разрешая вопрос о применении данной нормы, необходимо учитывать, что признание участников сделки взаимозависимыми в силу пункта 1 статьи 105.3, пункта 1 статьи 105.14 Налогового кодекса имеет своей основной целью определение круга таких операций налогоплательщика, в отношении которых существует риск их совершения на коммерческих или финансовых влияющих на цену условиях, отличных от тех, которые бы имели место в отношениях между независимыми друг от друга контрагентами, действующими самостоятельно и на строго предпринимательских началах, то есть в своих собственных экономических интересах. Поэтому на налоговом органе лежит бремя доказывания обстоятельств, подтверждающих, что при отсутствии предусмотренных пунктом 2 данной статьи признаков контрагент налогоплательщика (взаимозависимые с ним лица) тем не менее имел возможность влиять на определение условий совершаемых налогоплательщиком сделок, а налогоплательщик действовал в общих экономических интересах группы, к которой он принадлежит (к выгоде третьих лиц), был связан в полноте свободы принятия решений в сфере своей финансово-хозяйственной деятельности, что должно было сказаться на условиях и результатах исполнения соответствующих сделок. Учитывая при этом содержание пункта 2 статьи 105.1 НК РФ и расширенный по сравнению со статьей 20 НК РФ состав указанных в данной норме признаков взаимозависимости, возможность признания лиц взаимозависимыми на основании пункта 7 статьи 105.1 Кодекса не ограничена случаями, когда в соответствии с законодательством участники сделки признавались бы аффилированными лицами, дочерними и зависимыми организациями и т.п. В то же время влияние, оказываемое по экономическим причинам, например, в силу преимущественного положения на рынке одного из участников сделки, не должно приниматься во внимание при решении вопроса о признании лиц взаимозависимыми.»

Приведем для иллюстрации два примера из судебной практики, когда лица были признаны взаимозависимыми на основании п. 7 ст. 105.1 НК РФ.

Например, в качестве мотивировки признания организаций взаимозависимыми лицами в Постановлении Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2018 по делу № А32-19440/2018 указано следующее: «…Таким образом, расчетные счета у организаций ООО "Маркет" и ООО "Гранд" открыты в одном и том же банке. Кроме того, из проведенного анализа расчетных счетов обществ "Маркет" и ООО "Гранд", установлено, что у каждой организации право на внесении наличных денежных средств на счет, получение выписок по счетам предприятия и приложений к ним имели одни и те же люди с основным местом работы ООО ПКФ "Самсон"».

В Едином Государственном реестре юридических лиц при подаче сведений об организационно-правовой форме и наименовании юридических лиц ООО "Маркет" и ООО "Гранд", ООО ПКФ "Самсон" уполномоченными представителями заявлен контактный телефон - 262-45-02.

Согласно представляемой организациями ООО "Маркет" и ООО "Гранд" налоговой отчетности справок о доходах физических лиц по форме N 2-НДФЛ, представленных в налоговый орган налоговыми агентами ООО "Гранд" и ООО "Маркет" заявлен единый контактный телефон - 262-98-98.

Этот же номер телефона заявлен в карточках с образцами подписей и оттиска печати как ООО "Маркет", так и ООО "Гранд"...».

В Постановлении Первого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2019 по делу № А79-12598/2017 приведено иное, тоже довольно любопытное обоснование: «…Инспекцией в ходе выездной налоговой проверки были установлены обстоятельства, в совокупности свидетельствующие о возможности Общества и ООО "Аспект" оказывать влияние на экономические результаты совершенных сделок. Так, учредитель ООО "Аспект" Матюшкин М.А. в период спорных отношений был зарегистрирован в квартире, собственником которой является единственный учредитель Общества Мешков О.В.

Из документов, представленных в ходе выездной налоговой проверки кредитными учреждениями следует, что ООО "Аспект" входит в группу компаний, взаимозависимых с ООО "ЧМКФ "Вавилон"; указанные организации также входят в группу взаимосвязанных клиентов ОАО "Букет "Чувашии".

Таким образом, можно сделать вывод, что признание лиц взаимозависимыми по п. 7 ст.105.1 НК РФ широко используется в судебной практике, при этом судами используются самые различные признаки фактической взаимозависимости лиц.

Наличие «статуса» взаимозависимых лиц имманентно порождает у налогоплательщика определенные права и обязанности, в частности, обязанность подвергаться специфическому налоговому контролю – правильности формирования цен по сделкам. Кроме того, при наличии критериев контроля, указанных в процитированном выше п. 1 ст. 105.1 НК РФ, организации и (или) физические лица, являющиеся сторонами сделки, вправе самостоятельно признать себя для целей налогообложения взаимозависимыми лицами даже если они основания их взаимозависимости прямо не упомянуты в п. 2 данной статьи.

В литературе представлены различные варианты классификации взаимозависимости. Так, Е.В. Алтухова в своей работе выделяет взаимозависимость, основанную на:

1. семейных отношениях;
2. организационно-управленческих или трудовых отношениях;
3. договорных отношениях[[7]](#footnote-8).

Немного иную классификацию представляет А.Г. Сергеев[[8]](#footnote-9), что характерно, экстраполируя отношения связанности лиц на сразу несколько отраслей права:

1. связанность имущественно-финансового характера;
2. связанность договорного характера;
3. связанность личного характера;
4. связанность организационного характера.

Само по себе наличие взаимозависимости лиц (равно как наличие признаков контролируемой сделки) не является заведомо неправомерным. ФНС России и Министерство финансов неоднократно обращали внимание на то, что налоговые органы должны в первую очередь исследовать, стоит ли за наличием взаимозависимости налоговое злоупотребление (т.е., например, занижается ли цена сделки искусственным образом в сравнении с рыночным уровнем цен, теми ценами, которые налогоплательщик устанавливает в сходных договорах с не взаимозависимыми лицами). Этого же мнения придерживаются большинство исследователей, например, А.А. Копина отмечает, что «в некоторых случаях сам факт взаимозависимости еще не приводит к тому, что цена становится менее рыночной, чем между невзаимозависимыми лицами»[[9]](#footnote-10).

Ряд исследователей в работах говорят о наличии особого статуса у налогоплательщиков-взаимозависимых лиц, что выражается в совокупности только им присущих прав и обязанностей. Тем не менее, в отечественном правовом регулировании взаимозависимые лица не выделяются в отдельную категорию (как «консолидированный налогоплательщик»). С нашей точки зрения, такие формулировки выглядят не слишком внушительно и обоснованно, принимая во внимание, что исчисление, уплата, подача налоговых деклараций по сделкам с взаимозависимыми лицами (равно как и по контролируемым сделкам) происходит не раздельно с осуществлением соответствующих действий по остальным сделкам налогоплательщика, хотя бы и накладывает ряд дополнительных прав и обязанностей на налогоплательщика с целью защиты баланса частных и публичных интересов.

Как мы обращали внимание в предыдущем параграфе, не все сделки с взаимозависимыми лицами являются контролируемыми.

Представляется, что раз не все сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми, то логика законодателя в том, чтобы неконтролируемые сделки между взаимозависимыми лицами были освобождены от дополнительных мер налогового контроля с точки зрения рыночности цены.

Парадоксально, что действующая правоприменительная практика и Министерство финансов РФ не всегда согласны с этим, казалось бы, логичным выводом. Так, в Письме Минфина от 18.10.2012 №03-01-18/8-145 сказано, что, если сделка между взаимозависимыми лицами не относится к контролируемым по ст. 105.14 НК РФ, то корректировка цен для целей налогообложения все же возможна, если имеет место быть манипулирование налогоплательщиком ценами и доказано получение необоснованной налоговой выгоды. Тот же вывод содержится в п. 1.3.4 Письма ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 "О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок".

Схожая точка зрения была высказана Минфином в Письмах от 15.07.2015 N 03-01-18/40737 и от 12.08.2014 N 03-01-18/40266: "особенности учета процентов в отношении сделок между взаимозависимыми лицами возможно применять…в том числе в случаях, если такие сделки не признаются в соответствии со статьей 105.14 Кодекса контролируемыми".

Судебная практика в некоторых случаях разделяла эту позицию (см., например, Постановления Арбитражного суда Московского округа от 14.12.2015 по делу № Ф05-17464/2015, Арбитражного суда Поволжского округа от 05.09.2014 № А72-17219/2013), но чаще вставало на сторону налогоплательщика в спорах с налоговыми органами (см., например, Постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2015 № А81-165/2015, Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 № А26-7861/2014).

Как отмечают многие исследователи[[10]](#footnote-11), такой подход порождает неопределенность, так как не ясны критерии отнесения действий налогоплательщика к манипулированию ценами, нет закрепленного нормативно понятия манипулирования ценой сделки в целях избежания налогообложения. Кроме того, налогоплательщик лишается дополнительных прав, предоставляемых ему в случае совершения контролируемой сделки, а иногда и попросту не хранит некоторую обязательную документацию, так как, основываясь на буквальном толковании закона, ожидает, что данная сделка не попадет под контроль налоговых органов.

Данная неопределенность стала в практике стала поводом к принятию соответствующих разъяснений Верховным Судом. В п. 6 «Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», утверждённого Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 г. сказано, что «предусмотренное разделом V.1 НК РФ право суда учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения соответствия примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню, не может служить основанием для отступления от установленных законом правил исчисления налогов по контролируемым сделкам.

…Как следует из пункта 1 статьи 105.3 Кодекса, в отличие от ранее предусмотренного статьей 40 НК РФ регулирования, положения раздела V.1 Кодекса устанавливают, как правила налогового контроля, обязательные для ФНС России, так и правила исчисления налогов, которым должны следовать налогоплательщики в связи с совершением ими контролируемых сделок.

В силу закрепленного пунктом 6 статьи 3 НК РФ принципа определенности налогообложения правила исчисления налогов по контролируемым сделкам, которым следуют налогоплательщики, и правила, которые применяются налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, не должны быть различными.

В связи с этим пункт 11 статьи 105.7 НК РФ не может служить основанием для отступления от установленных законом правил, касающихся определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сделок и выбора используемой при этом информации (статьи 105.5 - 105.6 Кодекса), выбора приоритетного метода определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица (пункт 3 статьи 105.7 Кодекса), или изменения установленного порядка расчета доходов (прибыли, выручки) с использованием соответствующего метода.

Предназначением пункта 11 статьи 105.7 НК РФ является исключение тех ситуаций, когда формальное применение положений глав 14.2 - 14.3 Кодекса способно привести к необоснованной корректировке налоговой базы, не отвечающей цели, установленной в абзаце первом пункта 1 статьи 105.3 НК РФ, - устранение влияния, которое было оказано на налоговую базу взаимозависимостью участников сделки.

В частности, на основании пункта 11 статьи 105.7 НК РФ налогоплательщик вправе приводить доказательства того, что неполучение им дохода (прибыли) в размере, определенном налоговым органом с применением установленного главой 14.3 Кодекса метода, не являлось следствием взаимозависимости участников контролируемой сделки, а имело иные экономические причины; обосновывать, что вменяемая ему экономическая выгода была учтена для целей налогообложения при совершении других операций и т.п.».

Тем не менее, насколько нам известно, судебная практика и сейчас продолжает обращаться к процитированным выше позициям ФНС и Минфина, (см., например, Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.06.2019 по делу № А53-20425/2018).

Таким образом, следует сделать вывод, что на сегодняшний момент времени отечественная правоприменительная практика еще не вполне, если так можно выразиться, «освоилась» с институтом взаимозависимых лиц; суды и налоговые органы до сих пор испытывают трудности при рассмотрении соответствующих дел и проведении налоговых проверок.

При этом, если обращаться к мировой практике понимания взаимозависимых лиц, то нельзя не отметить, что трактовка рассматриваемого термина в разных странах очень разнится в том числе и по сложности своего структурирования. Не будем здесь подробно останавливаться на международно-правовом регулировании, приведем лишь краткие иллюстративные примеры.

Так, в Сингапуре понятие взаимозависимых лиц сформулировано очень лаконично – это лица, которые прямо или косвенно находятся под контролем другого лица, лицо, которое контролирует другое лицо, а также контролируемые одним и тем же лицом другие лица.

В налоговом законодательстве США отсутствует универсальное понятие контроля одной компании над другой, поэтому, как правило, необходимые для признания лиц взаимозависимыми доли участия одной организации в другой, степень влияния одного лица на экономические решения другой компании, определяются казуистично применительно к конкретной ситуации.

## §3. Сделки, не признаваемые контролируемыми

Как было сказано выше, закон знает ряд исключений в отношении списка контролируемых сделок. Эти сделки даже при наличии признаков контролируемости, контролируемыми не признаются. Так, в соответствии с п. 4 ст. 105.14 НК РФ, вне зависимости от того, удовлетворяют ли сделки условиям, предусмотренным пунктами 1 - 3 настоящей статьи, не признаются контролируемыми следующие сделки:

1) сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с настоящим Кодексом (за исключением сделок, предметом которых является добытое полезное ископаемое, признаваемое объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых, при добыче которого налогообложение производится по налоговой ставке, установленной в процентах, а также сделок, доходы (расходы) по которым учитываются при определении налоговой базы по налогу на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья);

2) сторонами которых являются лица, удовлетворяющие одновременно следующим требованиям:

указанные лица зарегистрированы в одном субъекте Российской Федерации;

указанные лица не имеют обособленных подразделений на территориях других субъектов Российской Федерации, а также за пределами Российской Федерации;

указанные лица не уплачивают налог на прибыль организаций в бюджеты других субъектов Российской Федерации;

указанные лица не имеют убытков (включая убытки прошлых периодов, переносимые на будущие налоговые периоды), принимаемых при исчислении налога на прибыль организаций;

отсутствуют обстоятельства для признания совершаемых такими лицами сделок контролируемыми в соответствии с подпунктами 2 - 7 пункта 2 настоящей статьи;

3) сделки между налогоплательщиками, указанными в пункте 1 статьи 275.2 НК РФ, совершаемые ими при осуществлении деятельности, связанной с добычей углеводородного сырья на новом морском месторождении углеводородного сырья, в отношении одного и того же месторождения (участка недр - до выделения на соответствующем участке недр первого нового морского месторождения углеводородного сырья);

4) межбанковские кредиты (депозиты) со сроком до семи календарных дней (включительно);

5) в области военно-технического сотрудничества Российской Федерации с иностранными государствами, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом от 19 июля 1998 года N 114-ФЗ "О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами";

6) сделки по предоставлению поручительств (гарантий) в случае, если все стороны такой сделки являются российскими организациями, не являющимися банками;

7) сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей, по которым является Российская Федерация;

8) сделки по уступке налогоплательщиком-банком прав (требований) в случае, если такая уступка прав (требований) осуществляется в рамках реализации мероприятий, предусмотренных планом участия Банка России в осуществлении мер по предупреждению банкротства банка, или в случае, если уступка прав (требований) осуществляется в соответствии с порядком, определенным частью 1 статьи 5 Федерального закона от 29 июля 2018 года N 263-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации".

Как сказано в литературе, «такое исключение объясняется тем, что в обоих перечисленных случаях какое-либо манипулирование ценой не может привести к уклонению от уплаты налогов (совокупного размера налогового бремени взаимозависимых лиц), а может привести лишь к перераспределению размера налоговой нагрузки между участниками сделки. Таким образом, налоговый контроль за ценами в данном случае является явно избыточным, не соответствует целям контроля и, соответственно, законодатель совершенно обоснованно контроль в конкретных случаях исключил»[[11]](#footnote-12).

# **Глава 2. Процедура признания сделок контролируемыми**

## §1. Проверка контролируемых сделок Федеральной налоговой службой

С 1 января 2012 года вступил в силу раздел V.I НК РФ, который по сути и установил все действующее регулирование относительно порядка контроля за ценами в сделках налоговыми органами.

Вместе с тем, прежде, чем мы перейдем к рассмотрению конкретных положений о порядке осуществления налогового контроля, надо кратко сказать о том, какие же нормы содержало российское право до указанного события.

Согласно ст. 40 НК РФ (утратила силу для операций, совершенных после 1 января 2012 г.), в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами цены товаров, работ или услуг, цены, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более, чем на 20 процентов от рыночной цены идентичных (однородных) товаров работ, услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы, услуги.

Для определения соответствия цен рынку пункты 4-11 ст. 40 НК РФ предусматривали правила и методы расчетов таких цен.

Действовавший порядок, к сожалению, не отвечал всем потребностям правоприменительной практики. В частности, был невозможен контроль за некоторыми разовыми сделками с признаками контролируемости, не было перечня официальных источников информации, разрешенных для использования налоговыми органами в ходе проведения проверок, из-за размытости критериев и методов проверок часто нарушались права налогоплательщиков, и впоследствии большая часть решений налоговых инспекции отменялась[[12]](#footnote-13).

П. 11 ст. 105.14 НК РФ, говоря о порядке признания сделок контролируемыми, отсылает нас к положениям о сделках между взаимозависимыми лицами.

Из п. 1 и 2 ст. 105.17 НК РФ следует, что проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами проводится федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту его нахождения. Проверка проводится должностными лицами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) о проведении проверки. При проведении проверок федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе проводить мероприятия налогового контроля, установленные статьями 95 - 97 НК РФ. При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

При этом в Письме ФНС России от 16.09.2014 г. № ЕД-4-2/18674@ сказано, что «положения Кодекса…разграничивают полномочия в части налогового контроля цен в сделках по уровням системы налоговых органов в Российской Федерации. Проверка соответствия цен в контролируемых сделках, в силу положений пункта 1 статьи 105.17 Кодекса, осуществляется непосредственно ФНС России, проверка цен в сделках между взаимозависимыми лицами, но которые не признаются контролируемыми в соответствии со статьей 105.14 Кодекса, может проводиться территориальными налоговыми органами в ходе камеральной или выездной налоговой проверки. Положения абзаца 3 пункта 1 статьи 105.17 Кодекса предусматривают запрет на осуществление проверок цен в ходе камеральных и выездных налоговых проверок только в отношении контролируемых сделок».

Очевидно, что процитированный выше тезис исходит из ранее проанализированной нами позиции о том, что допускается контроль со стороны государства и за ценами в сделках, не признаваемыми контролируемыми. И данный тезис так же лишний раз демонстрирует, на какие негативные выводы наталкивает эта позиция (получается, что «контролировать не контролируемые сделки» вправе любые подразделения Федеральной налоговой службы.

Поэтому все же согласимся с исследователями, которые считают, что «налоговые органы, в которых налогоплательщики состоят на учете, не вправе контролировать цены по…сделкам. Если в ходе налоговых проверок местные налоговые инспекции выявят, что налогоплательщик не направил в установленном порядке уведомление о совершении контролируемой сделки, то они сообщают об этом в Управление трансфертного ценообразования»[[13]](#footnote-14).

Необходимо отметить, что последнее время судебная практика подкрепляет вышеприведенные теоретические позиции. В частности, в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29.03.2018 по делу № А04-9989/2016 сказано следующее: «Из положений пунктов 1 - 2 и 4 статьи 105.3 Налогового кодекса следует, что взаимозависимость участников сделки, повлиявшая на размер доходов (расходов, прибыли), учитываемых налогоплательщиком в целях налогообложения, является основанием для определения налоговой базы исходя из рыночных цен в порядке, установленном разделом V.1 Налогового кодекса, если такая сделка признается контролируемой в соответствии со статьей 105.14 Налогового кодекса.

…Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, не может быть предметом выездных и камеральных проверок. На основании пункта 2 статьи 105.3 Налогового кодекса он может осуществляться Федеральной налоговой службой (ее центральным аппаратом) посредством проведения мероприятий налогового контроля в порядке, установленном главой 14.5 Налогового кодекса.

Таким образом, по сравнению с ранее действовавшим правовым регулированием контроля цен (статья 40 Налогового кодекса), положения раздела V.1 Налогового кодекса сузили круг контролирующих органов, наделенных полномочиями по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, ограничили сферу проведения такого контроля специальным перечнем сделок, отвечающих определенным в законе критериям (контролируемые сделки).

Следовательно, по общему правилу в случаях, не предусмотренных разделом V.1 Налогового кодекса, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров, указанную сторонами сделки и учтенную при налогообложении, а доначисление предпринимателю НДС и НДФЛ исходя из рыночных цен товаров, реализованных взаимозависимому лицу, по результатам выездной налоговой проверки является незаконным».

В ходе налоговой проверки ФНС России контролируемой сделки могут быть доначислены только:

1. налог на прибыль организаций;
2. налог на доходы физических лиц, занимающихся предпринимательством или частной практикой (ИП, нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты и др.);
3. НДПИ (если одна из сторон контролируемой сделки является плательщиком НДПИ и предметом сделки является добытое полезное ископаемое, признаваемое для налогоплательщика объектом налогообложения НДПИ, при добыче которых налогообложение происходит по налоговой ставке, установленной в процентах);
4. НДС (если одной из сторон сделки является лицо, не являющееся налогоплательщиком НДС, или освобожденное от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС)[[14]](#footnote-15).

Исчерпывающими основаниями налоговой проверки в отношении контролируемой сделки служат уведомление о контролируемых сделках или извещение территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленные в соответствии со статьей 105.16 НК РФ, а также выявление контролируемой сделки в результате проведения федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг.

Как следует из положений ст. 105.17 НК РФ, ФНС не вправе проводить две и более проверки в отношении одной контролируемой сделки (группы однородных сделок) за один и тот же календарный год. При этом в случае, если у налогоплательщика, являющегося стороной контролируемой сделки (группы однородных сделок), в отношении указанной сделки (группы однородных сделок) за календарный год была осуществлена проверка в соответствии с настоящей статьей и по результатам такой проверки было установлено соответствие условий контролируемой сделки (группы однородных сделок) условиям сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в отношении указанной сделки (группы однородных сделок) не могут быть осуществлены проверки у налогоплательщиков, являющихся другими сторонами указанной сделки (группы однородных сделок).

И если ранее описанный выше запрет был абсолютен, то в действующей редакции, введенной в действие с 2015 года, содержится положение, что ФНС России вправе проводить в отношении одной контролируемой сделки (группы однородных сделок) повторные проверки в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой отражена сумма налога в меньшем размере (сумма убытка - в большем размере), чем ранее заявленная в налоговой декларации.

Проведение проверки в отношении сделки, совершенной в налоговый период, не препятствует проведению выездных и (или) камеральных налоговых проверок, налогового мониторинга за этот же налоговый период.

Таким образом, представляется, что положения гл. 14.5 НК РФ надо понимать так, что контроль правильности цен в сделках между взаимозависимыми лицами (и, соответственно, в контролируемых сделках) – особый вид налоговой проверки.

Указанная проверка проводится в срок, не превышающий шесть месяцев. Срок налоговой проверки контролируемой сделки исчисляется с даты вынесения решения о назначении налоговой проверки до даты составления справки о проведении такой проверки.

В исключительных случаях этот срок может быть продлен до 12 месяцев по решению руководителя (заместителя руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов. В случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и (или) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке, срок проведения проверки может быть продлен дополнительно на срок, не превышающий шесть месяцев, а в случае, если проверка была продлена для получения информации от иностранных государственных органов и в течение шести месяцев федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, не смог получить запрашиваемую информацию, срок продления указанной проверки может быть увеличен на три месяца. Все основания и порядок продления срока проверки установлены отдельным актом - Приказом ФНС России от 26.11.2012 N ММВ-7-13/907@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами".

«Глубина» рассматриваемой проверки в соответствии с действующим законодательством составляет 3 года, а срок ее давности – 2 года с момента направления уведомления о контролируемой сделке или извещения инспекции ФНС России.

Для проверки контролирующим органом цены в сделках предусмотрен следующий порядок.

Сначала налоговый орган сопоставляет такие сделки или совокупность таких сделок с неконтролируемыми сделками. Сделки являются сопоставимыми в том случае, если они совершаются в одинаковых коммерческих и (или) финансовых условиях. Это требование не является всегда обязательным, так как закон допускает различия между сделками, если эти различия не оказывают существенного влияния на результаты сделок или если такие различия могут быть учтены с помощью применения для целей налогообложения соответствующих корректировок к условиям и (или) результатам сопоставляемых сделок или анализируемой сделки.

В действующем законе сформирован ориентировочный перечень финансовых и коммерческих условий, которые могут быть учтены при сопоставлении сделок, имеется также требование об учете характеристик рынков товаров, работ или услуг, на которых совершаются сделки, географического положения рынков и их величина, ситуация с наличием конкуренции, наличие однородных товаров, уровень развития инфраструктуры и т.д.

После установления совпадения условий подлежащих анализу сделок, налоговый орган на основе установленных в законе методов (см. п. 5 ст. 105.17 НК РФ) и с использованием информации, источники которой установлены в статье 105.6 НК РФ, определяет рыночную цену контролируемой сделки. При этом приоритет отдается методу сопоставимых рыночных цен.

В настоящей работе мы не будем анализировать подробно указанные в законе методы расчета трансфертной цены, в рамках поставленной проблемы главенствующее значение дня нас имеет сам принцип урегулирования этих методов именно Налоговым кодексом РФ.

Как следует из п.5 ст. 105.17 НК РФ, «если для определения сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий контролируемых сделок с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, налогоплательщик применил методы, указанные в пункте 1 статьи 105.7 НК РФ, или их комбинацию, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля в связи с осуществлением сделок между взаимозависимыми лицами применяет метод (комбинацию методов), примененный (примененную) налогоплательщиком.

Применение иного метода (комбинации методов) возможно в том случае, если федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, докажет, что метод (комбинация методов), примененный (примененная) налогоплательщиком, исходя из условий совершения контролируемой сделки не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.

Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов*, не вправе* (выделение мое - *Ю.С.*) применять в ходе налогового контроля в связи с совершением сделок иные методы, не предусмотренные настоящим разделом».

В качестве примера случая, когда налоговые органы правомерно отступили от примененного налогоплательщиком метода расчета, можно привести Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.03.2019 по делу № А55-1618/2018: «…По каждому из указанных контрактов было совершено множество сделок. Реализация аммиака осуществлялась по различным ценам, в разные периоды, с разными базисами поставки, что указывает на различиях в осуществляемых … функциях и принимаемых рисках. При этом налогоплательщиком указанные различия в ходе применения метода сопоставимой рентабельности учтены не были и, соответственно, сделки были сгруппированы налогоплательщиком неправомерно.

…Налогоплательщиком не был представлен расчет показателя рентабельности (методика расчета), указанного в Письме, что фактически исключает возможность применения метода сопоставимой рентабельности.

Более того, в ходе проверки было установлено, что компании, отобранные налогоплательщиком с целью расчета рыночного интервала рентабельности, не могут быть признаны сопоставимыми с проверяемой контролируемой сделкой, поскольку не соответствуют условиям, указанным в пункте 5 статьи 105.8 Кодекса.

Таким образом, примененный налогоплательщиком метод, исходя из условий совершения контролируемой сделки, не позволяет определить сопоставимость коммерческих и (или) финансовых условий контролируемой сделки с условиями сопоставляемых сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми».

Говоря о налоговом контроле в сфере контролируемых сделок, следует хотя бы кратко упомянуть о таком важно институте как симметричные корректировки.

Симметричные корректировки призваны обеспечить баланс частных и публичных интересов и предотвратить двойное налогообложение по результатам проведения контроля цен в контролируемых сделках.

Так, в ст. 105.18 НК РФ сказано, что российскими организациями - налогоплательщиками, являющимися другими сторонами контролируемой сделки при исчислении налогов...могут быть применены цены, на основании которых ...ФНС России осуществлена корректировка налоговой базы и суммы налога (в случае доначисления налога по итогам проверки...) либо на основании которых налогоплательщиками осуществлена корректировка налоговой базы и суммы налога (убытка) (в случае, предусмотренном пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ).

Другая сторона сделки вправе применять симметричную корректировку в случае:

1. если решение федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налога или уменьшение суммы убытка, исполнено налогоплательщиком, в отношении которого было вынесено такое решение.
2. если налогоплательщик, самостоятельно осуществивший корректировку налоговой базы и суммы налога (убытка) в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ, представил налоговую декларацию, в которой отражена соответствующая корректировка, и погасил сумму недоимки, возникшей в результате такой корректировки (при ее наличии). В этом случае другая сторона контролируемой сделки осуществляет симметричные корректировки на основе информации, направляемой ей этим налогоплательщиком. Как указывает закон, к такой информации обязательно должны быть приложены документы (сведения), подтверждающие факт исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, возникшей в результате такой корректировки.

Налоговые корректировки чаще всего проводятся на основе уведомлений о возможности симметричных корректировок, которые направляются налоговыми органами налогоплательщику. В случае, если несмотря на указание закона, такое уведомление не было направлено, налогоплательщик вправе самостоятельно обратиться в налоговые органы с заявлением о выдаче уведомления о возможности симметричных корректировок.

Стоит отметить, что налогоплательщик вправе произвести корректировку налоговой базы и суммы соответствующего налога к уплате без изменения первичной документации и данных учета.

Как следует из абз. 2 п. 1 НК РФ, налоговый орган не примет у другой стороны сделки результаты симметричной корректировки, если указанная сторона:

- не приложит требуемые подтверждающие документы (либо же предоставит недостоверные сведения);

- произведет симметричную корректировку с нарушением условий, предусмотренных пп. 2 п. 2 ст. 105.18 НК РФ (то есть когда налогоплательщик, осуществивший самостоятельную корректировку, не представит уточненную декларацию и не погасит сумму недоимки).

Кроме того, законодателем в п. 11 ст. 105.18 НК РФ подчеркнуто, что величина, на которую изменяется размер налоговой базы в результате симметричной корректировки (независимо от основания для ее проведения), должна соответствовать величине, на которую изменен размер налоговой базы при применении взаимозависимыми лицами при совершении контролируемой сделки нерыночных цен.

При этом стоит отметить, что законодательство знает случаи, когда корректировка налогового обязательства должна осуществляться налогоплательщиком в принудительном порядке (так называемые «обратные корректировки»). Так, в соответствии с п. 12 ст. 105.18 НК РФ, 1) «в случае, если налогоплательщик, являющийся другой стороной контролируемой сделки, осуществил корректировку в соответствии с уведомлением о возможности симметричных корректировок, а впоследствии решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусматривающее доначисление налога или уменьшение суммы убытка, было изменено (отменено) или признано недействительным в судебном порядке, такой налогоплательщик должен произвести соответствующую обратную корректировку», а также 2) «в случае, если налогоплательщик, являющийся другой стороной контролируемой сделки, осуществил корректировку в соответствии с налоговой декларацией, представленной налогоплательщиком в соответствии с пунктом 6 статьи 105.3 НК РФ, а впоследствии этим налогоплательщиком была представлена уточненная налоговая декларация с уменьшением налоговой базы и (или) суммы налога, налогоплательщик, являющийся другой стороной контролируемой сделки, должен произвести соответствующую обратную корректировку».

Подводя краткий итоге обзору действующего правового регулирования налогового контроля в сфере контролируемых сделок, следует сделать вывод, что отечественное правовое регулирование сравнительно либерально подходит к рассматриваемому вопросу, обеспечивая многие дополнительные права налогоплательщику, чтобы защитить его от потенциально возможных злоупотреблений со стороны сотрудников налоговых органов. При этом налоговые органы обязаны сами доказывать необоснованность примененной налогоплательщиком цены, в то время, как, например, в США налогоплательщик, к которому налоговый орган предъявляет претензию в связи с исчислением им налоговой базы по подлежащей контролю сделке, должен самостоятельно доказывать, что указанная им цена по сделке является рыночной: для этого требуется подать в налоговую службу обзоры рыночных цен, составленные независимыми экспертами.

## §2. Предоставление документов по контролируемой сделке

Глава 14.4 НК РФ предусматривает также специальные правила в отношении истребования документов при проведении контроля со стороны ФНС России.

По общему правилу, Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, вправе направить налогоплательщику в порядке, предусмотренном пунктами 1, 2 и 5 статьи 93 НК РФ, требование о представлении документации, предусмотренной статьей 105.15 настоящего Кодекса, в отношении проверяемой сделки (группы однородных сделок). Истребуемая документация по общему правилу представляется налогоплательщиком в течение 30 дней со дня получения соответствующего требования.

Требуется отметить, что документы по контролируемым сделкам вправе затребовать только Центральный аппарат ФНС России, но не территориальные налоговые органы (п. 6 ст. 105. 17 НК РФ).

Из п. 1 ст. 93 НК РФ следует, что ФНС вправе направить требование о предоставлении документации по контролируемой сделке только в рамках уже начатой процедуры налоговой проверки[[15]](#footnote-16). Документы, затребованные уже после ее окончания, не могут учитываться налоговым органом (абз. 3 п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"), кроме того, налогоплательщик вообще не обязан предоставлять их в этом случае.

По смыслу п. 1 ст. 105.15 НК РФ, ФНС России при направлении требования о предоставлении документов по контролируемой сделке, обязана надлежащим образом идентифицировать *конкретную* сделку, сведения по которой запрашиваются. Как нам представляется, для этого нужно указать не только данные о контрагенте, но и данные о конкретном предмете сделки. Представляется также, что степень конкретизации должна рассчитываться применительно к каждому случаю отдельно с той целью, чтобы налогоплательщик понимал, документы по какой сделке он должен предоставлять (например, если между налогоплательщиком и контрагентом совершается много однородных сделок, а ФНС запрашивает сведения по одной из них, то, скорее всего, помимо предмета требуется указание на иные обстоятельства, к примеру, на дату совершения).

Документация предоставляется налогоплательщиком в произвольной форме, ФНС не вправе предопределять вид такой документации и даже ее перечень. Главная задача таких сведений состоит в том, чтобы обосновать используемую цену в сделке (подтвердить ее соответствие рыночной цене).

Документация должна содержать следующие сведения:

* о деятельности налогоплательщика (лиц), совершившего контролируемую сделку (группу однородных сделок), связанной с этой сделкой;
* перечень лиц (с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются), с которыми совершена контролируемая сделка, описание контролируемой сделки, ее условий, включая описание методики ценообразования (при ее наличии), условия и сроки осуществления платежей по этой сделке и прочую информацию о сделке;
* сведения о функциях лиц, являющихся сторонами сделки (в случае проведения налогоплательщиком функционального анализа), об используемых ими активах, связанных с этой контролируемой сделкой, и о принимаемых ими экономических (коммерческих) рисках, которые налогоплательщик учитывал при ее заключении;
* в случае использования налогоплательщиком методов, предусмотренных главой 14.3 настоящего Кодекса, указанные в НК РФ сведения об использованных методах.
* в случае совершения налогоплательщиком, являющимся участником международной группы компаний, при соблюдении некоторых условий, нужно предоставить еще ряд сведений (пп. 3 п. 1 ст. 105.15 НК РФ).

Кроме того, налогоплательщик вправе представить и иные документы по собственному желанию (например, если считает, что эти документы докажут правильность его расчетов).

Как следует из п. 5 ст. 93 НК РФ, нельзя запрашивать документацию, уже полученную налоговыми органами в ходе проведения налоговых проверок. Как, по нашему мнению, справедливо полагает ряд исследователей[[16]](#footnote-17), если документы были ранее получены налоговой инспекцией в ходе выездной или камеральной налоговой проверки, ФНС не вправе повторно запрашивать эти документы.

В соответветствии с Письмом ФНС России от 30.08.2012 N ОА-4-13/14433@ "О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля", за непредставление документов на налогоплательщика может быть наложен штраф по ст. 126 НК РФ. В то же время, догматически мы согласны с оспаривающими эту позицию исследователями[[17]](#footnote-18), которые выдвигают тот довод, что ссылка на ст. 126 НК РФ содержится в п. 4 ст. 93 НК РФ, в то время как при буквальном прочтении п. 6 ст. 105.17 НК РФ очевидно, что законодатель не применяет п. 4 ст. 93 к предоставлению документации по контролируемым сделкам.

Таким образом, следует сделать вывод о том, что режим предоставления документов в рамках проверки контролируемых сделок заметно отличается от режима предоставления документов при проведении камеральных и выездных проверок территориальным налоговым органом.

## §3. Уведомления о контролируемых сделках

Тесно связан с вопросом об истребовании документации по контролируемой сделке у налогоплательщика вопрос направления уведомлений о контролируемых сделках. Ранее в тексте настоящего диссертационного исследования мы уже упоминали этот институт, а в этом параграфе предлагаем остановиться на нем подробнее.

В соответствии с п.1 и 2 ст. 105.16 НК РФ, налогоплательщик обязан ежегодно до 20 мая подавать уведомления о контролируемых сделках, которые он совершил в предыдущем календарном году, в территориальный налоговый орган, где он состоит на налоговом учете по месту своего нахождения.

Форма данного уведомления утверждена Приказом ФНС РФ от 07.05.2018 № ММВ-7-13/249@. За непредставление данного уведомления или недостоверные сведения в нем налогоплательщику грозит штраф до 5000 рублей (ст. 129.4 НК РФ).

Надо отметить, что основной массив релевантной судебной практики и Писем ФНС России в сфере уведомлений о контролируемых сделках, сосредоточен вокруг некоторых спорных ситуаций порядка заполнения налоговых уведомлений. Мы не будем в рамках настоящего исследования заострять свое внимание на подобных достаточно казуистичных моментах, сосредоточившись на общих положениях об обязательствах налогоплательщика и главных проблем в этой сфере.

В уведомлении, среди прочего, указывается год совершения сделки, ее предмет, условия, основаниях для контроля сделки, сведения об участниках, суммы полученных доходов и понесенных расходов. Как мы видим, перечень информации, подлежащей указанию в уведомлении о контролируемых сделках практически тождественен информации, которую налогоплательщик обязан предоставить по требованию ФНС в ходе осуществления контрольных мероприятий.

Между тем, ряд исследователей, на наш взгляд, справедливо отмечает, что перечень запрашиваемой установленной формой информации существенно шире соответствующего перечня из п. 3 ст. 105.16 НК РФ[[18]](#footnote-19). К сожалению, соответствующей судебной практики в ходе нашего исследования найти не удалось, что говорит о том, что налогоплательщики не предпринимали попыток оспорить форму в связи с тем, что она запрашивает излишние, не предусмотренные Налоговым кодексом, сведения у налогоплательщиков.

# **Заключение**

Как представляется, совершенствование правового регулирования в сфере налогообложения является одной из важнейших и приоритетных задач развития отечественной правовой системы, так как именно налогообложение обеспечивает надлежащее функционирование государственных механизмов и возможность исполнения государством своих социальных функций.

В условиях глобализации и появления крупных международных компаний, холдингов особенно важно совершенствование налогового контроля за сделками, которые в силу тех или иных своих особенностей (чаще всего, в силу субъектного состава) могут быть основой для злоупотреблений недобросовестных налогоплательщиков.

Необходимость законодательного закрепления понятия «контролируемые сделки» и процедур налогового контроля за такими сделками, на наш взгляд, обусловлена тем, что в некоторых случаях налогоплательщики с наибольшей вероятностью могут установить выгодные для себя цены. Нужно, чтобы государство могло наиболее эффективно пресекать возможные злоупотребления в сфере налогообложения, но при этом налогоплательщику гарантировался бы ряд прав, а процесс налогового контроля был бы урегулирован в деталях. Это позволило бы вместе с тем обеспечить защиту налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов.

При осуществлении мероприятий налогового контроля одной из главных задач налоговых органов Российской Федерации является недопущение потерь бюджетной системы Российской Федерации от уклонений от уплаты налогов недобросовестных налогоплательщиков в сделках между налогоплательщика-резидентами юрисдикций, налогоплательщиками с разными налоговыми режимами и др. Вместе с тем, контрольная деятельность налоговых органов не должна создавать препятствий для деятельности добросовестных налогоплательщиков на территории Российской Федерации, не должна ущемлять их права и вмешиваться в их экономическую активность.

Следует сделать позитивное заключение, что в целом отечественные правила о контролируемых сделках, критерии контролируемости и методы осуществления соответствующего налогового контроля соответствует принятым международным стандартам, в частности, «Руководству ОЭСР по трансфертному ценообразованию финансовых операций» 2020 года.

Кроме того, зачастую при рассмотрении спорных вопросов российские ведомства ссылаются напрямую на международные нормы, что тоже является позитивной тенденцией (см., например, Письмо Минфина РФ от 24.09.2019 № 03-03-06/1/73272, где содержатся прямые ссылки на Руководство ОЭСР в отношении трансфертного ценообразования).

Вместе с тем, в действующем регулировании контролируемых сделок есть ряд проблем.

1. Законодательно не закреплена дефиниция контролируемой сделки, четкое определение термина заменено списком примеров таких сделок.
2. Список контролируемых сделок является открытым. Потенциально существует риск широкого судейского усмотрения, так как критерии, которым должен следовать суд расплывчаты и, как сказано выше, нет законодательно закрепленного термина «контролируемые сделки». Сейчас по заявлению федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, суд может признать сделку контролируемой при наличии достаточных оснований полагать, что указанная сделка является частью группы однородных сделок, совершенных в целях создания условий, при которых такая сделка не отвечала бы признакам контролируемой сделки, установленным НК РФ. Рассматриваемое законоположение порождает неопределенность в положении налогоплательщиков. Как представляется, невозможно описать все разнообразие экономических отношений между участниками экономического оборота, однако все же следует более детально описать критерии и обстоятельства признания сделки контролируемой на основании решения судебного органа.
3. До сих пор в правоприменительной практике налоговых органов встречаются случаи применения мер налогового контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, не являющимся контролируемыми в соответствии с положениями с. 105.14 Налогового кодекса РФ. Это также порождает неопределенность в положении налогоплательщика, кроме того, в обозначенных случаях налогоплательщик лишается ряда гарантий, которые ему дает признание сделки контролируемой. На наш взгляд, необходимо законодательно закрепить, что в отношении неконтролируемых сделок между взаимозависимыми лицами налоговый контроль в отношении установленных целей не осуществляется (либо же законодатель признать все сделки между взаимозависимыми лицами контролируемыми).

Таким образом, мы приходим к выводу, что несмотря на в целом удовлетворительное качество отечественного правового регулирования контролируемых сделок, законодателю, правоприменительной практике и ученым-исследователям еще предстоит ряд решить остро стоящих проблем и задач.

# **Список использованной литературы**

* 1. **Нормативно-правовые акты и иные официальные документы Российской Федерации**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федер. закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ //. Собр. законодательства Рос. Федерации. - 1998. - № 31. - ст. 3824. - (в ред. от 26.03.2020 г.). - СПС «Консультант Плюс».
2. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности [Электронный ресурс] : федер.закон от 08.12.2003 № 164-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2003. - № 50. – Ст.4850. - СПС «Консультант Плюс».
3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Электронный ресурс] : федер.закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2011. - № 30. – Ст.4575. – (в ред. от 05.04.2013 г.). - СПС «Консультант Плюс».
4. О признании внешнеторговых сделок между взаимозависимыми лицами контролируемыми, а также о применении ст. ст. 105.15 - 105.17 НК РФ с учетом переходных положений до 1 января 2014 г. [Электронный ресурс] : Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 24.04.2012 г. № 03-01-18/3-57 // СПС «Консультант Плюс».
5. О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 30.08.2012 г. № ОА-4-3/14433@ // СПС «Консультант Плюс».
6. О применении положений статьи 105.3 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 18.10.2012 г. № 03-01-18/8-145 // СПС «Консультант Плюс».
7. Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении результатов проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, оснований и порядка продления срока проведения проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, требований к составлению акта проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами [Электронный ресурс] : Приказ ФНС России от 26.11.2012 г. № ММВ-7-13/907@ (в ред. от 26.03.2014 г.) // СПС «Консультант Плюс».
8. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 25.07.2013 г. № АС-4-2/13622 // СПС «Консультант Плюс».
9. Об особенностях учета процентов по долговым обязательствам в целях налога на прибыль, если сделки, одной из сторон которых является банк, заключены между взаимозависимыми лицами [Электронный ресурс] : Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 12.08.2014 г. № 03-01-18/40266 // СПС «Консультант Плюс».
10. О возможности контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, не признаваемым контролируемыми согласно ст. 105.14 НК РФ, в ходе проводимых налоговыми органами мероприятий налогового контроля при выездной и камеральной проверках [Электронный ресурс] : Письмо ФНС России от 16.09.2014 г. № ЕД-4-2/18674@ // СПС «Консультант Плюс».
11. Об учете с 2015 г. процентов по долговым обязательствам, возникшим в результате контролируемых сделок, а также сделок между взаимозависимыми лицами, не признаваемых контролируемыми, в целях налога на прибыль [Электронный ресурс] : Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 15.07.2015 г. № 03-01-18/40737 // СПС «Консультант Плюс».
12. Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме, порядка заполнения формы уведомления о контролируемых сделках, а также порядка представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и признании утратившим силу приказа ФНС России от 27 июля 2012 г. N ММВ-7-13/524@ [Электронный ресурс] : Приказ ФНС России от 07.05.2018 г. № ММВ-7-13/249@ (в ред. от 26.07.2019 г.) // СПС «Консультант Плюс».
13. О внесении изменений в части Первую и Вторую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер.закон от 03.08.2018 № 302-ФЗ // Собр. Законодательства Рос. Федерации. – 2018. - № 32. – Ст.5095. - СПС «Консультант Плюс».
14. О подтверждении российской организацией, входящей в международную группу, расходов на оплату внутригрупповых услуг в целях налога на прибыль. [Электронный ресурс] : Письмо Министерства Финансов Российской Федерации от 24.09.2019 г. № 03-03-06/1/73272 // СПС «Консультант Плюс».

**1.2. Акты высших органов судебной власти Российской Федерации, имеющие нормативное содержание**

1. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 г. № 441-О.
2. «Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации», утверждённый Президиумом Верховного Суда РФ 16 февраля 2017 года.

**2.1. Материалы судебной практики**

1. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13.05.2002 г. по делу № А56-809/02.
2. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.09.2002 г. по делу № А56-7668/02.
3. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05.09.2014 № А72-17219/2013.
4. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 24.07.2015 № А26-7861/2014.
5. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.12.2015 по делу № Ф05-17464/2015.
6. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2015 № А81-165/2015.
7. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29.03.2018 по делу № А04-9989/2016.
8. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.09.2018 по делу № А32-19440/2018.
9. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11.03.2019 по делу № А55-1618/2018.
10. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2019 по делу № А79-12598/2017.
11. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 24.06.2019 по делу № А53-20425/2018.

**3.1. Книги**

1. Алтухова Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски/ Е.В. Алтухова // М.: Волтерс Клувер. – 2011. - 232 с.
2. Головкин А.Н. Налоговый контроль за ценами / А.Н. Головкин // М. : Оригинал-макет. – 2015. – 136 с.
3. Сергеев А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: дисс. канд. юрид. наук. / А.Г. Сергеев // М. - 2010. – 179 с.

**3.2. Статьи**

1. Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] : / А.А. Кафтанников // СПС «Консультант Плюс».
2. Копина А.А. К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц [Электронный ресурс] : / А.А. Копина. СПС «Консультант Плюс».
3. Кузнецов А.Б. Предоставление уведомления документации по контролируемым сделкам / А.Б. Кузнецов // Налоговед. – 2012. - №10. – С. 42-49.
4. Ногина О.А. Контроль налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами / О.А. Ногина // Петербургский юрист. – 2016. - №2. – С.42-48.
5. Четверикова Е.Ю. Контроль трансфертного ценообразования в Республике Беларусь / Е.Ю. Четверикова // Налоговед. – 2014. - №10. – С. 71-82.
6. Юзвак М.В. Контроль за ценами в контролируемых сделках/ М.В. Юзвак //Налоговед. - 2013. - № 8 – С. 32-37.

1. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/transfer_pricing/> (дата обращения 28.02.2020). [↑](#footnote-ref-2)
2. Ранее в судебной практике были споры относительно таких сделок, в итоге судебная практика остановилась на позиции, указанной в примечании №3 – см, напр., Постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.09.2002 г. по делу № А56-7668/02 и от 13.05.2002 г. по делу № А56-809/02. [↑](#footnote-ref-3)
3. Ногина О.А. Контроль налоговых органов за ценами в неконтролируемых сделках, заключенных взаимозависимыми лицами/О.А. Ногина. Петербургский юрист. – 2016. - №2. – с.42-43. [↑](#footnote-ref-4)
4. Четверикова Е.Ю. Контроль трансфертного ценообразования в Республике Беларусь // Е.Ю. Четверикова. Налоговед. – 2014. - №10. – с. 75. [↑](#footnote-ref-5)
5. Алтухова Е.В. Сделки между взаимозависимыми лицами. Налоговые риски/Е.В. Алтухова. - М., Волтерс Клувер, 2011 - с. 168-170. [↑](#footnote-ref-6)
6. Е.В. Алтухова. Указ. соч. с. 96. [↑](#footnote-ref-7)
7. Е.В. Алтухова. Указ. Соч. С.92-93. [↑](#footnote-ref-8)
8. Сергеев А.Г. Гражданско-правовое положение аффилированных, взаимозависимых лиц и групп лиц: дисс. канд. юрид. наук. / А.Г. Сергеев. – М., 2010. с.34-36. [↑](#footnote-ref-9)
9. Копина А.А. К вопросу о взаимосвязи рыночной цены и взаимозависимости лиц [Электронный ресурс] : / А.А. Копина. СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-10)
10. См. напр.: Ногина О.А. Указ. соч. - с.44-46; Юзвак М.В. Контроль за ценами в контролируемых сделках/ М.В. Юзвак. Налоговед. -2013.- №8. - с 33. [↑](#footnote-ref-11)
11. Кафтанников А.А. Трансфертное ценообразование: комментарий изменений Налогового кодекса РФ [Электронный ресурс] : / А.А. Кафтанников. СПС «Консультант Плюс». [↑](#footnote-ref-12)
12. URL: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=28515> (дата обращения 02.03.2020). [↑](#footnote-ref-13)
13. Головкин А.Н. Налоговый контроль за ценами/А.Н. Головкин. М. : Оригинал-макет. – 2015. – с. 69. [↑](#footnote-ref-14)
14. Головкин А.Н. Указ. соч. с. 72. [↑](#footnote-ref-15)
15. О моменте начала такой налоговой проверке см. §1 Главы 2 настоящего диссертационного исследования. [↑](#footnote-ref-16)
16. См., напр.: Кузнецов А.Б. Предоставление уведомления документации по контролируемым сделкам / А.Б. Кузнецов. Налоговед. – 2012. - № 10. с. 46. [↑](#footnote-ref-17)
17. Кузнецов А.Б. Указ соч. с.46. [↑](#footnote-ref-18)
18. Кузнецов А.Б. Указ соч. с.48-49. [↑](#footnote-ref-19)